

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 27 kwietnia 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Pojęcie „odpłatnej dostawy towarów” – Artykuł 9 ust. 1 – Działalność gospodarcza – Artykuł 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 lit. a) – Dostawa towarów – Bezprawne zużycie energii elektrycznej – Zasada neutralności VAT – Naliczenie względem konsumenta rekompensaty obejmującej cenę zużytej energii elektrycznej – Prawo miejscowe państwa członkowskiego – Podatnik – Podmiot sui generis realizujący zadania powierzone przez gminy – Pojęcie „podmiotu prawa publicznego” – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 13 ust. 1 akapit trzeci i załącznik I – Opodatkowanie co do zasady dystrybucji energii elektrycznej – Pojęcie „niewielkiej skali działalności”

W sprawie C-677/21

mających za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez vredegerrecht te Antwerpen (sąd pokoju w Antwerpii, Belgia) postanowieniem z dnia 8 listopada 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 listopada 2021 r., w postępowaniu:

Fluvius Antwerpen

przeciwko

MX

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Fluvius Antwerpen – C. Docclo, avocate, oraz T. Chellingsworth, D. Devroe i B. Gevers, advocaten,

– w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux oraz C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė oraz W. Roels, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 12 stycznia 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10, s. 14) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”) w związku z art. 14 ust. 1 i 2, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Fluvius Antwerpen (zwaną dalej „Fluviusem”), operatorem sieci dystrybucji energii elektrycznej, a MX, odbiorcą energii elektrycznej, w przedmiocie zapłaty faktury dotyczącej bezprawnego poboru energii elektrycznej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem od wartości dodanej (VAT)] podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

[...]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Zgodnie z art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

[...]

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

6 Artykuł 14 tej dyrektywy jest sformułowany w sposób następujący:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynności, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa;

[...]”.

7 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy”.

8 Załącznik I do tej dyrektywy, zatytułowany „Wykaz czynności, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit trzeci”, zawiera pkt 2, dotyczący „dostawy wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej”.

Prawo belgijskie

Ustawa o VAT

9 Artykuł 6 akapity pierwszy i trzeci wet tot invoering van de belasting over de toegevoegde waarde (ustawy ustanawiającej kodeks podatku od wartości dodanej) z dnia 3 lipca 1969 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”), stanowi:

„Skarb państwa, wspólnoty i regiony państwa belgijskiego, prowincje, aglomeracje, gminy oraz podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

[...]

W każdym przypadku są oni uznawani za podatników [VAT] w odniesieniu do następujących rodzajów działalności lub transakcji, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte:

[...]

2° dostawy i dystrybucja wody, gazu, energii elektrycznej i energii cieplnej;

[...]”.

10 Artykuł 9 akapity pierwszy i drugi ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

„Do celów stosowania [ustawy o VAT] przez »towary« rozumie się rzeczy.

Za rzeczy uważa się:

1° energii elektrycznej, gaz, energii cieplnej lub chłodniczej;

[...].

11 Artyku? 10 ust. 1 i 2 ustawy o VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel.

W kategorii tej mie?ci si? w szczeg?lno?ci oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporz?dzaj?cej lub zobowi?zuj?cej.

2. Za dostaw? towaru uwa?a si? równie?:

a) przeniesienie prawa w?asno?ci do rzeczy w zamian za odszkodowanie na podstawie nakazu wydanego przez organ w?adzy publicznej lub w jego imieniu albo, bardziej ogólnie, z mocy ustawy, dekretu, zarz?dzenia, rozporz?dzenia lub przepisu administracyjnego;

[...].

Dekret w sprawie energii

12 Przyj?ty przez rz?d flamandzki decret houdende algemene bepalingen betreffende het energiebeleid (dekret w sprawie ogólnych przepisów w dziedzinie polityki energetycznej) z dnia 8 maja 2009 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 7 lipca 2009 r., s. 46192), zmieniony przez decret tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (dekret zmieniaj?cy dekret w sprawie energii z dnia 8 maja 2009 r. w zakresie zapobiegania oszustwom energetycznym, ich wykrywania, stwierdzania i karania) z dnia 24 lutego 2017 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 22 marca 2017 r., s. 38694) (zwany dalej „dekretem w sprawie energii”) zawiera art. 1.1.3, który stanowi:

„[...]

40°/1 oszustwo energetyczne: ka?dy czyn bezprawny pope?niony przez kogokolwiek, zarówno aktywnie, jak i biernie, zwi?zany z uzyskaniem bezprawnej korzy?ci. Za oszustwo energetyczne uznaje si?:

a) wykonywanie czynno?ci w sieci dystrybucji lub w lokalnej sieci przesy?owej energii elektrycznej bez upowa?nienia;

b) manipulowanie z??czem lub instalacj? pomiarow?;

c) brak przestrzegania obowi?zków sprawozdawczych wynikaj?cych ze stosowania niniejszego dekretu, jego rozporz?dze? wykonawczych, uregulowa? dotycz?cych przy??czenia, umowy o przy??czeniu lub przepisów technicznych;

[...].

13 Zgodnie z art. 4.1.1 dekretu w sprawie energii Vlaamse Regulator van de Elektriciteits- en Gasmarkt (flamandzki organ regulacyjny ds. energii elektrycznej i gazu, zwany dalej „VREG”), który jest niezale?n?, zewn?trzn? agencj? prawa publicznego, wyznacza dla geograficznie wyznaczonego obszaru osob? prawn? odpowiedzialn? za zarz?dzanie sieci? dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na tym obszarze.

14 Artyku? 5.1.2 dekretu w sprawie energii przewiduje:

„[...]

Koszty poniesione przez operatora systemu w celu usunięcia skutków oszustwa energetycznego, o którym mowa w art. 1.1.3 pkt 40/1 lit. a), b), c), d) i g), koszty odroczenia [...], koszty przywrócenia w odniesieniu do przyłącza lub instalacji pomiarowej stanu zgodnego z prawem, koszty ponownego przyłączenia, koszty poniesione w związku z uzyskaniem nienależnej korzyści, jak również odsetki ponosi dany użytkownik sieci.

[...]”.

Rozporządzenie w sprawie energii

15 Besluit van de Vlaamse Regering houdende algemene bepalingen over het energiebeleid (rozporządzenie rzędu flamandzkiego w sprawie ogólnych przepisów w dziedzinie polityki energetycznej) z dnia 19 listopada 2010 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 8 grudnia 2010 r., s. 74551), zmienione przez besluit van de Vlaamse Regering tot wijziging van het Energiebesluit van 19 november 2010, wat betreft het voorkomen, detecteren, vaststellen en bestraffen van energiefraude (rozporządzenie zmieniające rozporządzenie w sprawie energii z dnia 19 listopada 2010 r. w zakresie zapobiegania oszustwom energetycznym, ich wykrywania, stwierdzania i karania) z dnia 26 stycznia 2018 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 30 marca 2018 r., s. 31178) (zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie energii”) zawiera art. 4.1.2, który ma następujące brzmienie:

„§ 1. Nienależnie uzyskana korzyść, o której mowa w art. 5.1.2 i 5.1.3 [dekretu w sprawie energii], oblicza się, w zależności od przypadku, na podstawie następujących czynników:

- 1° cena ryczałtowa;
- 2° szacunkowe zużycie, wprowadzenie lub produkcja;
- 3° czas trwania oszustwa energetycznego.

Obliczenia, o których mowa w akapicie pierwszym, podlegają w każdym wypadku indeksacji na podstawie wskaźnika cen konsumpcyjnych. W tym celu obliczona nienależnie uzyskana korzyść zostaje pomnożona przez stosunek wskaźnika cen konsumpcyjnych na dzień 1 stycznia roku, w którym stwierdzono oszustwo energetyczne, do wskaźnika cen konsumpcyjnych na dzień 1 stycznia roku, w którym miało miejsce oszustwo energetyczne.

Nienależnie uzyskana korzyść może dotyczyć co najmniej jednej z następujących sytuacji:

- 1° uniknięcie kosztów korzystania z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej w sposób stanowiący nadużycie;
- 2° uniknięcie kosztów korzystania z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej;
- 3° uniknięcie kosztów przyłączenia do sieci dystrybucji lub kosztów zmiany przyłączenia;
- 4° uniknięcie kosztów dostarczanej energii;

[...]

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 akapit trzeci pkt 1, 2 i 3, obliczenie opiera się na taryfach za przyłączenie lub za korzystanie z sieci dystrybucji lub lokalnej sieci przesyłowej energii elektrycznej, ustalonych zgodnie z mającym zastosowanie metodą taryfową, w szczególności z

podatkami, opłatami i VAT.

Obliczenie, o którym mowa w akapicie pierwszym, opiera się na całkowitym okresie trwania oszustwa energetycznego, przy czym moment rozpoczęcia jest określany na podstawie obiektywnych elementów stwierdzonych przez operatora sieci.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 akapit trzeci pkt 4, ilość dostarczonej energii szacuje się zgodnie z metodą szacowania przewidzianą w przepisach technicznych.

[...]

Cena stosowana do obliczenia bezprawnie zużytej energii elektrycznej lub gazu ziemnego jest ceną energii elektrycznej lub gazu ziemnego w przypadku oszustwa, zatwierdzona przez właściwy organ regulacyjny i ustalona zgodnie z art. 20 § 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1999 r. o organizacji rynku energii elektrycznej lub zgodnie z art. 15/10 § 1 ustawy z dnia 12 kwietnia 1965 r. o transporcie produktów gazowych i innych za pomocą rurociągów, w tym podatków, opłat i VAT.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Dostawa energii dla osób fizycznych jest w regionie Flandrii (Belgia) regulowana dekretem w sprawie energii, uzupełnionym i wdrożonym na mocy rozporządzenia w sprawie energii.

17 Na podstawie art. 4.1.1 dekretu w sprawie energii VREG wyznaczył Fluviusa jako osobę prawną odpowiedzialną za zarządzanie siecią dystrybucji energii elektrycznej lub gazu ziemnego na terytorium gmin tego regionu.

18 Fluvius jest strukturą współpracy międzygminnej utworzoną w formie stowarzyszenia, którego członkami jest 38 gmin flamandzkich. W art. 2 swego statutu został on określony jako osoba prawna prawa publicznego posiadająca status *sui generis*.

19 Niektóre gminy, które są jego członkami, powierzają Fluviusowi wykonanie jednego lub kilku zadań należących do jednej lub kilku dziedzin działalności, w tym przypadku dystrybucji energii. Zarząd składa się z doradców i radnych gmin będących jego członkami. Jako operator sieci dystrybucji jest on w szczególności odpowiedzialny za przesyłanie energii elektrycznej do poszczególnych instalacji i odpowiada za instalację, oddanie do użytku i odczyt liczników.

20 W okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r. MX, osoba prywatna, bezprawnie zużyła energię elektryczną.

21 Po stwierdzeniu tego bezprawnego zużycia Fluvius, na podstawie porównania danych dotyczących licznika miejsca zużycia na początku i na końcu tego okresu, wystawił fakturę na kwotę 813,41 EUR, w tym 131,45 EUR podatku VAT, wraz z odsetkami za zwłokę i odsetkami z tytułu trwania sporu. MX nie zapłacił tej faktury.

22 W dniu 22 czerwca 2021 r. Fluvius wytoczył zatem powództwo przeciwko MX o zapłatę wspomnianej faktury przed *vredegerecht te Antwerpen* (sądem pokoju w Antwerpii, Belgia), będącym sądem odsyłającym. W postanowieniu odsyłającym sąd ten zasądził od MX rekompensatę na rzecz Fluviusa w wysokości kosztów „bezprawnie pobranej energii”. Niemniej jednak wyraża on wątpliwości co do wymagalności VAT w okolicznościach takich jak w sprawie przed nim sprawie.

23 W tym wzgl?dzie zauwa?y? on, ?e przed dniem 1 maja 2018 r. ?aden akt prawny nie dotyczy? wyra?nie kwestii, czy VAT mo?e zosta? na?o?ony na rekompensat? nale?n? od podmiotu pobieraj?cego energi? bezprawnie. Od tego dnia przepisy art. 1.1.3 pkt 40 ust. 1 i art. 5.1.2 dekretu w sprawie energii w zwi?zku z art. 4.1.2 rozporz?dzenia w sprawie energii uzupe?ni?y t? luk?, poniewa? zu?ycie energii elektrycznej z sieci bez zawarcia umowy i bez zg?oszenia tego operatorowi sieci dystrybucji mo?na uzna? za dzia?anie niezgodne z prawem, czynne lub bierne, zwi?zane z uzyskaniem bezprawnej korzy?ci w rozumieniu art. 1.1.3 pkt 40 ust. 1 dekretu w sprawie energii. Ponadto art. 4.1.2 ust. 3 rozporz?dzenia w sprawie energii przewiduje zasady, zgodnie z którymi ustalana jest rekompensata bezprawnie uzyskanej korzy?ci, i ?e rekompensata ta obejmuje podatki, op?aty i VAT.

24 S?d odsy?aj?cy zastanawia si? jednak nad zgodno?ci? tych przepisów z szeregiem artyku?ów dyrektywy 2006/112.

25 W tych okoliczno?ciach vredegerecht te Antwerpen (s?d pokoju w Antwerpii) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. a) w zwi?zku z art. 14 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e bezprawny pobór energii stanowi dostaw? towarów, polegaj?c? na przeniesieniu prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej – czy art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e bezprawny pobór energii stanowi dostaw? towarów, polegaj?c? na przeniesieniu prawa w?a?no?ci do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ w?adzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa?

3) Czy art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e skoro [Fluviusowi] przys?uguje rekompensata z tytu?u bezprawnego poboru energii, to nale?y uzna?, ?e jest on podatnikiem, poniewa? bezprawny pobór energii jest wynikiem wykonywania »dzia?alno?ci gospodarczej« [przez Fluviusa], polegaj?cej na wykorzystywaniu, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu?

4) Je?eli art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e bezprawny pobór energii jest wynikiem dzia?alno?ci gospodarczej, to czy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy [2006/112] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e [Fluvius] jest organem w?adzy publicznej, a w przypadku odpowiedzi twierdz?cej na to pytanie – czy art. 13 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy nale?y zatem interpretowa? w ten sposób, ?e bezprawny pobór energii nie stanowi wyniku dzia?a? Fluviusa o skali na tyle niewielkiej, by mog?y one zosta? pomini?te?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

26 Poprzez pytania prejudycjalne pierwsze i drugie, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 14 ust. 1 lub art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet je?li jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego dzia?ania osoby trzeciej, stanowi dostaw? towarów w rozumieniu jednego z tych dwóch przepisów.

27 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, dotycz?cy transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, stanowi, ?e opodatkowaniu VAT podlegaj? w

szczególnie?ci odp?atna dostawa towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

28 W odniesieniu do dzia?alno?ci rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, a mianowicie dostarczania energii elektrycznej, cho?by w sposób niezamierzony i w wyniku bezprawnego dzia?ania osoby trzeciej, nale?y przede wszystkim zauwa?y?, po pierwsze, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralno?ci podatkowej sprzeciwia si?, w dziedzinie poboru VAT, powszechnemu rozró?nieniu mi?dzy transakcjami nielegalnymi a transakcjami legalnymi (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group*, C?259/10 i C?260/10, EU:C:2011:719, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo), poniewa? system VAT ma obci??a? konsumenta ko?cowego towarów lub us?ug (wyrok z dnia 1 lipca 2021 r., *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, C?521/19, EU:C:2021:527, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), je?eli zosta?y one dostarczone lub wykonane w ramach transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112.

29 Po drugie, przypomniawszy, ?e art. 15 ust. 1 tej dyrektywy zrównuje energi? elektryczn? z rzecz?, nale?y u?ci?li?, ?e dostawa takiego towaru w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy powinna by? dokonywana „odp?atnie”, co oznacza, ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy dostaw? towarów a ?wiadczeniem wzajemnym rzeczywi?cie otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpo?redni zwi?zek ma miejsce, gdy pomi?dzy dostawc? a odbiorc? towaru istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? ?wiadczenie otrzymywane przez dostawc? tej transakcji stanowi rzeczywist? równowarto?? dostawy wykonanej na rzecz odbiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 36).

30 W niniejszej sprawie bezpo?redni zwi?zek mi?dzy bezprawnie zu?yt? energi? elektryczn? a ?wiadczeniem wzajemnym ??danym przez Fluvius wynika jasno z informacji dostarczonych przez s?d odsy?aj?cy, jako ?e MX pobra? energi? elektryczn? pod swoim adresem zamieszkania, a Fluvius móg? ustali? pobran? w ten sposób ilo?? poprzez sporz?dzenie wykazu zu?ycia dokonanego w okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r. w drodze odczytu licznika znajduj?cego si? pod tym adresem. Kwota odpowiadaj?ca kosztowi bezprawnie zu?ytej energii elektrycznej zosta?a zatem uwzgl?dniona w kwocie ??danej od MX.

31 Ponadto kryterium dotycz?ce istnienia stosunku prawnego, w ramach którego ma miejsce dostawa towarów i jej ?wiadczenie wzajemne, nale?y interpretowa? w ?wietle orzecznictwa przypomnianego w pkt 28 niniejszego wyroku, z uwzgl?dnieniem wszystkich okoliczno?ci danego przypadku, tak aby nie zosta?a naruszona zasada neutralno?ci podatkowej. W tym kontek?cie kryterium to powinno by? rozumiane szeroko.

32 Ponadto z jednej strony, jak podkre?la Fluvius, nawet je?li dostawa energii elektrycznej nast?pi?a w braku zawarcia umowy, stosunki mi?dzy konsumentem dzia?aj?cym bezprawnie a operatorem sieci dystrybucji energii elektrycznej s? regulowane regulaminem przy??czenia maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego, który definiuje poj?cie „bezprawnego poboru” i przewiduje przypisanie przez operatora sieci dystrybucji wynikaj?cego st?d zu?ycia podmiotowi, który dokona? tego poboru. Z drugiej strony, jak wskazano w pkt 23 niniejszego wyroku, zarówno dekret w sprawie energii, jak i rozporz?dzenie w sprawie energii reguluj? przypadek poboru energii elektrycznej bez zawarcia umowy i bez uprzedniego zg?oszenia operatorowi sieci dystrybucji i okre?laj? zasady, wed?ug których ustala si? rekompensat? korzy?ci nienale?nie uzyskanej przez tego konsumenta.

33 Zatem dostawa towarów o takich cechach, czego zweryfikowanie nale?y do s?du odsy?aj?cego, odpowiada odp?atnej dostawie towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy

34 Pozostaje ustalić, czy taka dostawa towarów może być zdefiniowana jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, czy też chodzi o przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa, zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 Pojęcie to ma charakter obiektywny i stosuje się niezależnie od celów i wyników danych transakcji (wyrok z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, pkt 28).

37 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie od dnia 7 maja 2017 r. do dnia 7 sierpnia 2019 r., czyli obejmującym ponad dwa lata, Fluvius zaopatrywał MX w energię elektryczną. Z konieczności przyjęć on zatem, że świadczył dostawy na rzecz klienta. Jednocześnie MX zachowywał się wobec Fluviusa jak klient i działał „tak jakby był właścicielem”, to znaczy, zużył energię elektryczną dostarczoną przez Fluviusa. Jak słusznie zauważył rząd belgijski, właściwość energii elektrycznej sprawia, że pobór z sieci dystrybucji jest tożsamy z konsumpcją towaru, a konsumpcja ta odpowiada nie tylko wykorzystaniu tego dobra, lecz również jego zbyciu. Tymczasem zbycie stanowi ostateczny atrybut prawa własności. Dostaw towarów dokonany w okolicznościach takich jak w sprawie w postępowaniu głównym należy zatem rozpatrywać jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

38 Jako że z brzmienia i struktury art. 14 tej dyrektywy wynika, że ust. 2 tego artykułu stanowi – w stosunku do ogólnej definicji zawartej w jego ust. 1 – *lex specialis*, którego przesłanki stosowania mają charakter niezależny od przesłanek ust. 1 [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo], stwierdzenie zawarte w poprzednim punkcie niniejszego wyroku wyklucza zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym art. 14 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy.

39 W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

40 Poprzez pytania prejudycjalne trzecie i czwarte, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działanie gospodarcze, a przy założeniu, że tak jest, to czy, po pierwsze, podmiot

prowadzący tak? dzia?alno??, podobnie jak Fluvius, dzia?a zatem w charakterze organu w?adzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, a po drugie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, przepis ten nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e tego rodzaju pobranie odpowiada dzia?alno?ci podmiotu o znacznej skali.

41 Nale?y podkre?li?, ?e analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 prowadzi, z jednej strony, do ukazania szerokiego zakresu stosowania poj?cia „dzia?alno?ci gospodarczej” oraz, z drugiej strony, do sprecyzowania jego obiektywnego charakteru, co oznacza, ?e dzia?alno?? ta jest postrzegana jako taka niezale?nie od jej celów lub rezultatów [zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wroc?aw (Przekształcenie prawa u?ytkowania wieczystego), C?604/19, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 Okre?lona dzia?alno?? jest wi?c co do zasady uznawana za gospodarcz?, je?eli ma charakter sta?y i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osob?, która j? wykonuje (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 47).

43 W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy nie zwraca si? do Trybuna?u z pytaniem o kwalifikacj? dzia?alno?ci prowadzonej przez dany podmiot, taki jak Fluvius, w charakterze operatora sieci dystrybucji, która to dzia?alno?? w sposób oczywisty spe?nia kryteria przypomniane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku. Znajduje to zreszt? potwierdzenie w samym brzmieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z za??cznikiem I do tej dyrektywy, przewiduj?cym co do zasady opodatkowanie VAT dystrybucji energii elektrycznej, nawet je?li jest ona dokonywana przez podmiot prawa publicznego dzia?aj?cy jako organ w?adzy publicznej. Podkre?laj?c kryterium zamiaru sta?ego osi?gania przez podmiot przychodów, s?d odsy?aj?cy zwraca uwag? Trybuna?u na z jednej strony niezamierzony przez ów podmiot, a z drugiej strony odosobniony charakter bezprawnego poboru energii elektrycznej przez MX w niniejszej sprawie.

44 Jak wynika z orzecznictwa Trybuna?u, w celu ustalenia, czy dana transakcja wpisuje si? w ramy dzia?alno?ci gospodarczej, nale?y przeanalizowa? wszystkie warunki, w jakich jest ona wykonywana (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, pkt 48).

45 W tym wzgl?dzie z akt sprawy przekazanych Trybuna?owi wynika, po pierwsze, ?e Fluvius jest zobowi?zany, na obszarze gmin uczestnicz?cych w strukturze wspó?pracy mi?dzygminnej, któr? tworzy, do zaopatrywania ka?dej osoby nieposiadaj?cej jeszcze umowy z dystrybutorem handlowym i która uprzednio dokona?a zg?oszenia do podmiotu takiego jak Fluvius. W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e Fluvius mo?e by? zmuszony, w zakresie, w jakim oka?e si? to konieczne, do wykonywania bezpo?rednio roli dostawcy energii elektrycznej, a zatem taka jego dzia?alno?? nie ma charakteru marginalnego, a ponadto nie pozostaje poza zakresem jego dzia?alno?ci jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej i w zwi?zku z tym nie mo?e zosta? wyodr?bniona z jego zada? rozpatrywanych jako ca?o??.

46 Po drugie, zarówno region Flandrii, poprzez art. 1.1.3 pkt 40/1 i art. 5.1.2 dekretu w sprawie energii, a tak?e art. 4.1.2 rozporz?dzenia w sprawie energii, jak i sam Fluvius, poprzez regulamin przy??czenia maj?cy zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych post?powania g?ównego, przewidzia?y przypadek bezprawnego poboru energii, w szczególno?ci energii elektrycznej, i uregulowa?y wynikaj?ce z niego skutki zarówno administracyjne, jak i finansowe, co wyklucza uznanie tego zjawiska za punktowe i odosobnione, poniewa? jak okazuje si?, jego wyst?powanie jest wystarczaj?co istotne i powtarzalne, by uzasadni? dzia?anie normatywne.

47 Po trzecie, ryzyko strat poniesionych w wyniku kradzie?y, w niniejszym przypadku ryzyko poniesienia na w?asny koszt ilo?ci energii elektrycznej utraconej z powodu jej bezprawnego

poboru przez osobę trzecią, stanowi typowe ryzyko handlowe dla przedsiębiorcy gospodarczej, w niniejszym przypadku dla przedsiębiorcy operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

48 W konsekwencji należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający wskazanych okoliczności faktycznych, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, iż dostawa energii elektrycznej przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi dla przedsiębiorcy gospodarczego tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodwracalnie związanym z jego działalnością jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej.

49 Nawet gdyby przyjąć, po pierwsze, że Fluvius jest podmiotem prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a po drugie, że dostarcza on MX energii elektrycznej w charakterze organu władzy publicznej, ta dostawa towarów powinna co do zasady być opodatkowana VAT (zob. pkt 43 niniejszego wyroku), chyba że dla Fluviusa w tym zakresie może zostać uznana za odznaczającą się niewielką skalą.

50 Z zastrzeżeniem oceny, jakiej powinien dokonać sąd odsyłający, jako że jedynie sąd krajowy jest właściwy do dokonania wykadni prawa danego państwa członkowskiego, należy zauważyć, że statut Fluviusa kwalifikuje go jako osobę prawną prawa publicznego posiadającą status *sui generis*, co rzekł belgijski potwierdzić w swoich uwagach. Ponadto, jak wskazano w pkt 19 niniejszego wyroku, Fluvius, jako struktura współpracy międzygminnej, jest zarządzany przez wybranych przedstawicieli gmin uczestniczących w tej współpracy, a jego zadaniami są zadania wykonywane wspólnie przez te gminy. W związku z tym, w świetle tych informacji zawartych w aktach sprawy, niezależnie od nazwy „stowarzyszenia realizującego zadania” (*Opdrachthoudende vereniging*), podmiot taki jak Fluvius wydaje się odpowiadać definicji podmiotu prawa publicznego w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

51 Ponadto obowiązek Fluviusa, o którym mowa w pkt 45 niniejszego wyroku, wydaje się odpowiadać obowiązkowi świadczenia usług publicznych, ponieważ ma on na celu uniknięcie sytuacji, w której osoby pozbawione umów z dostawcą energii, na przykład ze względu na niepewność ekonomiczną, zostałyby pozbawione zaopatrzenia w energię elektryczną.

52 Konieczne jest zatem ustalenie, co może stanowić świadczenia o niewielkiej skali w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 i czy dostawa energii elektrycznej przez operatora sieci dystrybucji energii w kontekście bezprawnego jej poboru może wchodzić w ich zakres.

53 Przewidując w tym przepisie, że dla działalności wymieniona w załączniku I do tej dyrektywy, taka jak dystrybucja energii elektrycznej, jest w każdym wypadku opodatkowana VAT, chyba że odznacza się niewielką skalą, nawet jeżeli jest ona wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, prawodawca Unii Europejskiej dążył do uniknięcia wystąpienia pewnych zakłóceń konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/Irlandia, C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Wynika z tego, że pojęcie „niewielkiej skali działania” stanowi odstępstwo od ogólnej zasady opodatkowania VAT każdej działalności o charakterze gospodarczym. W związku z tym pojęcie to podlega częściowej wykadni [zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 Zatem tylko wtedy, gdy można uznać, że dla działalności, o której mowa w załączniku I do dyrektywy 2006/112, wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający jako organ władzy publicznej, ma zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak

mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeżeli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne, dlatego ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

56 W świetle rozważań przedstawionych w pkt 45 i 46 niniejszego wyroku wydaje się, że nie jest tak w przypadku dostawy energii elektrycznej dokonywanej przez operatora sieci dystrybucji takiego jak Fluvius, w tym w kontekście bezprawnego poboru energii elektrycznej, ponieważ zarówno w przypadku regionu flamandzkiego, jak i w przypadku Fluviusa nastąpiła konieczność, by określić one skutki administracyjne i finansowe bezprawnego poboru, co stanowi wskazówkę co do jego istotnego charakteru. W konsekwencji dostawa energii elektrycznej taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie wpisuje się w ramy działania o niewielkiej skali i powinna w związku z tym podlegać opodatkowaniu VAT.

57 W świetle powyższego na pytania prejudycjalne trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działanie gospodarcze wykonywane przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodwracalnie związanym z jego działaniem jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej. W sytuacji gdy owa działalność gospodarcza jest wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, działanie takie, wymienione w załączniku I do tej dyrektywy, może zostać uznane za działanie odznaczające się niewielką skalą w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy tylko wtedy, gdy ma ona zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak mały wpływ gospodarczy, że zakłócenia konkurencji, jakie mogłyby z niej wynikać, byłyby jeżeli nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r., w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy**

należy interpretować w ten sposób, że:

dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi odpłatną dostawę towarów obejmującą przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą.

2) **Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2009/162,**

należy interpretować w ten sposób, że:

dostawa energii elektrycznej dokonywana przez operatora sieci dystrybucji, nawet jeżeli jest ona niezamierzona i wynika z bezprawnego działania osoby trzeciej, stanowi działanie gospodarcze wykonywane przez tego operatora, ponieważ wiąże się z ryzykiem nieodwracalnie związanym z jego działaniem jako operatora sieci dystrybucji energii elektrycznej. W sytuacji gdy owa działalność gospodarcza jest wykonywana przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, działanie takie, wymienione w załączniku I do tej dyrektywy, może zostać uznane za działanie

odznaczaj?c? si? niewielk? skal? w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci wspomnianej dyrektywy tylko wtedy, gdy ma ona zakres minimalny, czy to w przestrzeni, czy w czasie, i w konsekwencji tak ma?y wp?yw gospodarczy, ?e zak?ócenia konkurencji, jakie mog?yby z niej wynika?, by?yby je?li nie zerowe, to przynajmniej nieznaczne.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.